



Expatriados e deslocamento temporário: não incidência de contribuição previdenciária

João Marcelino Soares

Advogado, Ex-Gerente de Acordos Internacionais do INSS em Curitiba, Gerente de APS do INSS, Pós-Graduado em Direito Previdenciário e Processual Previdenciário pela PUC/PR, Professor

publicado em 06.12.2017

 [\[enviar este artigo\]](#)  [\[imprimir\]](#)

Resumo

É comum empresas brasileiras ou estrangeiras deslocarem mão de obra entre suas filiais, o que pode resultar em um direcionamento desses empregados a outro país (expatriados). Nesse contexto, devido à transitoriedade da situação, a empresa pode optar por vincular o seu empregado apenas ao regime de previdência do país de origem, evitando-se contribuição e vinculação desse trabalhador ao regime previdenciário do país em que prestará serviços. Dá-se a isso o nome de deslocamento temporário, previsto na maioria dos acordos internacionais de previdência social, o que pode gerar significativa redução de custos para o empregador. O presente estudo se propõe a abordar tal instituto, com seus detalhes e procedimento próprio para emissão do certificado de deslocamento temporário, seja para trabalhadores brasileiros que prestam serviços no exterior, seja para estrangeiros que trabalham em solo pátrio.

Palavras-chave: Deslocamento temporário. Certificado. Contribuição. Expatriado.

Introdução

O art. 4º, incisos II e IX, da Constituição da República prevê que a República Federativa do Brasil deve-se reger, em suas relações internacionais, pelos princípios da prevalência dos direitos humanos e da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

Nesse sentido, o Brasil possui acordo bilateral de previdência social com os

seguintes países: Alemanha, Bélgica, Cabo Verde, Canadá, Chile, Coreia, Espanha, França, Grécia, Itália, Japão, Luxemburgo e Portugal, além da província do Quebec.

Outrossim, o Brasil possui em vigor dois acordos multilaterais de previdência social: o Acordo Multilateral de Seguridade Social do Mercado Comum do Sul – Mercosul; e a Convenção Multilateral Ibero-Americana de Segurança Social. O acordo multilateral do Mercosul abrange Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. E o acordo ibero-americano, além de abranger os mesmos países acobertados pelo Mercosul, está em vigor atualmente para os seguintes países: El Salvador, Equador, Bolívia, Chile, Espanha e Portugal. **(1)**

Além da contagem recíproca de tempo de contribuição entres os países – sem compensação financeira, por meio da proporcionalidade do valor do benefício –, os acordos internacionais também preveem o instituto do “deslocamento temporário”, pelo qual não incidem contribuições sociais no país de destino, tanto para a empresa como para o empregado, ficando o trabalhador vinculado apenas ao regime previdenciário de seu país de origem.

Nesse norte, prevê o art. 635 da IN 77/15:

“O empregado de empresa com sede em um dos países acordantes que for enviado ao território do outro, pelo período previsto no acordo para isenção de contribuição no país de destino, continuará sujeito à legislação previdenciária do país de origem, desde que acompanhado do Certificado de Deslocamento Temporário que deverá ser requerido pelo empregador (...).”

Isso evita a bitributação, isto é, a incidência de contribuições sociais, para a empresa e o segurado, tanto no regime previdenciário do país de origem como no do país em que o trabalhador se encontra deslocado. Com isso, as contribuições são vertidas tão somente para o regime previdenciário do país de origem.

O deslocamento temporário é previsto ao **segurado empregado** que, em âmbito trabalhista, possui regulamentação pela Lei nº 7.064/82. Essa norma, quando elaborada, restringia-se apenas aos trabalhadores contratados no Brasil para prestar serviços no exterior na atividade de engenharia, inclusive consultoria, projetos e obras, montagens, gerenciamento e congêneres. Mas a Lei 11.962/09 alterou essa situação, de maneira que a referida lei se aplica a todos os empregados, independentemente da atividade econômica explorada pelo empregador.

A maioria dos acordos internacionais também prevê o deslocamento temporário ao **segurado contribuinte individual**. Mas é preciso constar expressamente no acordo a extensão de tal serviço para essa categoria de segurado para que ele possa também se beneficiar. Se não houver previsão, não é possível a emissão do certificado de deslocamento temporário para esse tipo de trabalhador (art. 635, I, da IN 77/15). Exemplo: Canadá, Itália e Mercosul não preveem deslocamento temporário a contribuinte individual. Feitas essas considerações, passam-se a analisar os detalhes e o procedimento para emissão do certificado de deslocamento temporário.

1 Procedimento

O deslocamento temporário pode se originar em duas situações básicas: **i)** trabalhadores brasileiros que vão residir e trabalhar no exterior; **ii)** trabalhadores estrangeiros residentes no exterior que venham trabalhar em empresas no Brasil. Nesse passo, o certificado de deslocamento temporário pode advir de um requerimento interno ou externo, conforme abaixo exposto.

1.1 Requerimento interno

Trata-se de casos de trabalhadores residentes no Brasil que vão residir e trabalhar no exterior. Nesta hipótese, quem emite o certificado de deslocamento temporário é o organismo de ligação brasileiro correspondente ao país em que o trabalhador prestará serviços.

Os organismos de ligação no Brasil são agências da previdência social incumbidas exclusivamente de realizar a comunicação e o trâmite de processos entre os segurados e os países acordantes. Atualmente, a Resolução nº 557, de 11.11.2016, alterou a Resolução nº 295/PRES/INSS, de 8 de maio de 2013, com a previsão de sete organismos de ligação no Brasil, cada qual responsável pelo intercâmbio de informações para os países predefinidos da seguinte forma:

- a) São Paulo – Portugal, Cabo Verde e Japão;
- b) Rio de Janeiro – Espanha e França;
- c) Belo Horizonte – Itália;
- d) Florianópolis – Mercosul e Alemanha;
- e) Curitiba – Coreia, Bolívia, Equador, El Salvador e Peru;
- f) Recife – Chile;
- g) Brasília – Bélgica, Canadá, Grécia, Luxemburgo e província do Quebec.

Dessa maneira, cada organismo de ligação possui atribuição para o contato com um respectivo país acordante. Exemplo: brasileiro, empregado na empresa X no Brasil, prestará serviços para a filial na Colômbia, no período de 01.03.2017 a 01.12.2017. Na hipótese, quem possui atribuição para emitir o certificado é a Apsai Curitiba.

A empresa é que formula o requerimento, seja em APS convencional, seja no próprio organismo de ligação correspondente. Se formulado perante uma APS convencional, o requerimento é encaminhado ao respectivo organismo de ligação, que possui a competência para a emissão do certificado de deslocamento. Em caso de contribuinte individual, o próprio segurado formula o requerimento.

O respectivo organismo de ligação brasileiro deve emitir o certificado e entregar duas vias para a empresa solicitante, que, por sua vez, entrega uma delas ao trabalhador. Uma terceira via é encaminhada pela Apsai à Receita Federal,

cientificando-a. E, por fim, uma quarta via é encaminhada ao ente previdenciário do país acordante em que o trabalhador prestará os serviços. O ente previdenciário estrangeiro, por seu turno, comunica o Fisco de seu país sobre a não incidência das contribuições previdenciárias e a vinculação do trabalhador ao sistema previdenciário do país de origem.

Portanto, o certificado de deslocamento é emitido em cinco vias: uma arquivada na respectiva Apsai; outra arquivada na empresa solicitante; outra arquivada no organismo previdenciário no exterior; outra encaminhada para arquivamento na Receita Federal; e uma última via entregue pela empresa ao trabalhador.

A ideia é que o trabalhador já tenha em mãos o certificado de deslocamento antes de viajar ao país de destino. Por isso, o requerimento deve observar um prazo mínimo que antecede o deslocamento, que varia a depender do acordo internacional (30 dias, 45 dias). Como exemplo, cito o acordo multilateral ibero-americano, que, no art. 7º, item 5, do ajuste administrativo, exige um prazo mínimo para o requerimento de 20 dias antes do destacamento.

1.2 Requerimento externo

Quando se trata de trabalhador estrangeiro que venha a prestar serviços no Brasil, quem emite o certificado de deslocamento é o ente previdenciário estrangeiro, independentemente da anuência da previdência brasileira. Exemplo: empresa X com sede na Coreia do Sul deseja enviar trabalhador coreano para prestar serviços em sua filial aqui no Brasil no período de 01.03.2017 a 01.12.2017. Nessa hipótese, quem emitiria o certificado seria a previdência coreana (NPS – National Pension Service), independentemente da anuência da previdência brasileira, necessária apenas na eventual prorrogação.

Quem solicita o certificado perante o ente estrangeiro é a empresa, e deve-se também respeitar o prazo mínimo estabelecido nos acordos internacionais (20, 30, 45 dias). No caso de contribuinte individual, ele mesmo formula o requerimento.

Uma vez emitido o certificado pelo país de origem, uma das vias é encaminhada ao Brasil, ao respectivo organismo de ligação. No exemplo acima, uma das vias do certificado seria encaminhada pela NPS (National Pension Service) à Apsai Curitiba.

Quando a Apsai recebe o certificado emitido no exterior, deve comunicar à Receita Federal, cientificando-a da vinculação do trabalhador ao regime previdenciário do país de origem e da não incidência de contribuições previdenciárias brasileiras. Mas, mesmo que haja uma fiscalização por parte do Fisco brasileiro, a empresa e o trabalhador possuem cada qual uma via que foi entregue pelo ente previdenciário estrangeiro.

1.3 Prorrogação

Pela sua própria natureza, o certificado para o deslocamento temporário é por tempo determinado, cujo período máximo varia conforme cada acordo internacional (12, 36, 60 meses). Tal prazo pode ser **contínuo** ou **descontínuo**. Ou seja: é possível que o trabalhador utilize o prazo máximo de

deslocamento em apenas uma viagem; ou pode realizar várias viagens com períodos menores, desde que, somados, não ultrapassem o prazo máximo de deslocamento previsto no acordo internacional.

Uma vez esgotado o prazo máximo de deslocamento, inicia-se a bitributação. Mas, no caso concreto, é possível que tal prazo seja insuficiente para a prestação dos serviços a contento no exterior. Por isso, os acordos preveem a possibilidade de prorrogação do deslocamento temporário, conforme prazo máximo estabelecido também para a prorrogação (12, 24, 36 meses) a depender do país acordante.

Repise-se, portanto, que a “prorrogação do deslocamento” não se confunde com a “prorrogação do período inicial”. Este está relacionado à descontinuidade do período inicialmente concedido. Aquele, ao esgotamento do prazo máximo de deslocamento previsto no acordo internacional.

Como dito, cabe ao país de origem a emissão do certificado de deslocamento temporário, e não há necessidade de análise pelo país de destino. Mas, em caso de pedido de prorrogação desse deslocamento, tal autorização fica a cargo do país de destino. Ou seja: quem emite o certificado para período inicial de deslocamento (contínuo ou descontínuo) é o país de origem, observado o prazo máximo previsto em cada acordo; mas, uma vez que o trabalhador já se encontra em solo estrangeiro e necessita prorrogar sua permanência sem a dupla tributação, isso vai depender se o país de destino aceita ou não. Em caso de decisão negativa, passam a incidir contribuições previdenciárias para o regime do país em que o trabalhador se encontra prestando serviços.

Assim como o requerimento inicial, a solicitação de prorrogação do deslocamento também possui prazo, a depender do acordo internacional (20, 30, 45 dias). Cito como exemplo o acordo multilateral do Mercosul, que define um prazo de 30 dias, conforme art. 3º, item 3, do regulamento:

“1. Para os casos previstos na alínea ‘1.a’ do artigo 5 do Acordo, o Organismo de Ligação expedirá, mediante solicitação da empresa do Estado de origem do trabalhador que for deslocado temporariamente para prestar serviços no território de outro Estado, um certificado no qual conste que o trabalhador permanece sujeito à legislação do Estado de origem, indicando os familiares e assemelhados que o acompanharão nesse deslocamento. Cópia de tal certificado deverá ser entregue ao trabalhador.

2. A empresa que deslocou temporariamente o trabalhador comunicará ao Organismo de Ligação do Estado que expediu o certificado, neste caso, a interrupção da atividade prevista na situação anterior.

3. Para os efeitos estabelecidos na alínea ‘1.a’ do artigo 5 do Acordo, a empresa deverá apresentar a solicitação de prorrogação perante a Entidade Gestora do Estado de origem. A Entidade Gestora do Estado de origem expedirá o certificado de prorrogação correspondente, mediante consulta prévia e expresso consentimento da Entidade Gestora do outro Estado.

4. A empresa apresentará as solicitações a que se referem os parágrafos 1 e 3 com trinta dias de antecedência mínima da

ocorrência do fato gerador. Em caso contrário, o trabalhador ficará automaticamente sujeito, a partir do início da atividade ou da data de expiração do prazo autorizado, à legislação do Estado em cujo território continuar desenvolvendo suas atividades.” (destaque nosso)

Como a ideia é a transitoriedade da situação de não incidência contributiva no país de destino, devido à temporariedade da prestação dos serviços, deve-se compreender que a prorrogação do deslocamento é situação excetiva, por isso a necessidade de concordância daquele país. Nesse sentido, alguns acordos ainda preveem a necessidade de comprovação de situação extraordinária que culminou na necessidade de permanência daquele trabalhador em solo estrangeiro. Por exemplo, o acordo bilateral com a Coreia, que, em seu art. 6º, prevê o deslocamento por 5 anos (ainda que fracionados) e possibilidade de prorrogação por mais 3 anos por motivo de “circunstâncias imprevisíveis”.

O requerimento da prorrogação é feito pela empresa perante o país que emitiu o certificado inicial (país de origem). Este, após a autorização do país onde se encontra o trabalhador, emite novo certificado com o período de prorrogação solicitado.

Tal certificado, assim como no pedido inicial, é emitido em cinco vias: uma para arquivamento na própria Apsai, duas para a empresa (que entrega uma ao trabalhador); uma para a Receita Federal no Brasil; e a última para encaminhamento ao órgão previdenciário estrangeiro que autorizou a prorrogação.

1.4 Requerimento intempestivo e irretroatividade da certificação

Como dito, a ideia é que o trabalhador já tenha em mãos o certificado de deslocamento antes de viajar ao país de destino. Por isso, o requerimento inicial deve observar um prazo mínimo que antecede o deslocamento, que varia a depender do acordo internacional (30 dias, 45 dias).

O mesmo vale para a prorrogação. Esta deve ser solicitada antes do término do prazo máximo de deslocamento, conforme prazo previsto em cada acordo internacional (12, 36, 60 meses).

Ocorre que, na prática, muitas empresas acabam solicitando o certificado após expirado o prazo mínimo. Nessas situações, o trabalhador já se encontra prestando serviços no exterior e sem o documento formal que lhe isenta das contribuições sociais para aquele país. Logo, ocorre a bitributação. Isso porque as contribuições sociais no país de destino passam a ser indevidas apenas a partir da emissão do certificado de deslocamento, que é o documento formal pelo qual o país acordante de origem autoriza o deslocamento do trabalhador com aplicação exclusiva de sua legislação previdenciária. Assim, sem o certificado, há também incidência de contribuições do país de destino.

E, caso a empresa formule o requerimento intempestivamente, é-lhe devido o certificado de deslocamento? Exemplo: brasileiro já se encontra trabalhando no Peru desde 01.03.2017 e lá ficará até 01.03.2018. A empresa formula requerimento perante o organismo de ligação brasileiro (Apsai Curitiba) somente em 01.07.2017, portanto, sem respeitar o prazo mínimo de 20 dias antes do deslocamento, conforme exige o acordo multilateral ibero-americano.

É devido o certificado de deslocamento?

Particularmente, entendo que sim; porém, deve ser respeitada a data do requerimento e o texto do acordo. No exemplo, seria incorreto emitir um certificado em julho informando período de março em diante; assim, o deslocamento seria autorizado de julho em diante (do requerimento). A regra é a impossibilidade de emissão de certificado com período retroativo. Do contrário, seria inócua a existência da regra do prazo mínimo.

Mesmo assim, exceções existem quando autorizadas pelo acordo internacional e mediante comprovada justificativa. Por exemplo, o ajuste administrativo do acordo ibero-americano prevê, em seu art. 7º, item 5, que, se por razão justificada não for atendido o requisito do prazo, excepcionalmente pode se considerar o certificado com efeito retroativo à data de início do destacamento.

Já, por exemplo, o regulamento de aplicação do acordo multilateral com o Mercosul prevê que o requerimento deve observar um prazo de trinta dias. "Em caso contrário, o trabalhador ficará automaticamente sujeito, a partir do início da atividade ou da data de expiração do prazo autorizado, à legislação do Estado em cujo território continuar desenvolvendo suas atividades". Portanto, aqui não se prevê exceção e não há como emitir certificados com períodos retroativos.

Desse modo, deve-se respeitar o prazo mínimo para o requerimento, pois, como afirmado, a ideia é que o trabalhador já tenha em mãos o certificado de deslocamento antes de viajar, como prova formal para a não incidência das contribuições sociais do país de destino.

2 Alcance da não incidência

Os trabalhadores do exterior que prestam serviços no Brasil em regime de deslocamento temporário, com certificado emitido pelo respectivo organismo de ligação do país acordante, não estão filiados ao regime de previdência brasileiro. Sobre o alcance da não incidência, transcreve-se abaixo o Memorando Circular nº 42/DIRBEN/INSS, de 06.09.2016:

"Assunto: Isenção de contribuição previdenciária para trabalhadores em deslocamento temporário no âmbito dos acordos internacionais

1. Em decorrência dos questionamentos da abrangência da isenção prevista nos acordos internacionais para os trabalhadores que se encontram em deslocamento temporário no Brasil, em particular ao acordo Brasil/Japão, elaborou-se consulta à Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPPS, que, a partir da Nota Cosit-E nº 200, de 27 de junho de 2016, da Receita Federal do Brasil – RFB, emitiu a Nota CGLEN nº 248/2016, de 5 de agosto de 2016.

1.1. Assim dispõe a Nota Cosit-E nº 200:

`(...) Isto é, conforme entendimento consolidado na indigitada solução de consulta – vinculante no âmbito da RFB, art. 9º, IN RFB nº 1.396, de 2013 –, para o empregador com empresa no Japão que desloque temporariamente para o Brasil trabalhador que contratou no estrangeiro, não há contribuição patronal sobre a remuneração

desse trabalhador, desde que respeitadas as condições estabelecidas pelo Acordo de Previdência Social entre Brasil e Japão, Decreto nº 7.702, de 15 de março de 2012. Em síntese, o fulcro legal para a solução prolatada é o art. 85-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que afirma: os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial;'

1.2. Ficou firmado na Nota CGLEN nº 248/2016:

'(...) atendidos os requisitos do Acordo de Previdência Social firmado entre Brasil e Japão (Decreto nº 7.702, de 15 de março de 2012), o empregado deslocado não seria segurado do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, não havendo, por conseguinte, contribuição previdenciária a cargo da empresa (patronal e SAT). No que se refere às contribuições de terceiros, por terem natureza parafiscal, e não previdenciária, não estariam previstas na isenção do acordo supramencionado, fazendo-se necessário, para a correta avaliação de incidência do tributo, observar a redação específica da contribuição de terceiro a que está sujeita a empresa.'

2. Assim, considerando que o trabalhador deslocado não é segurado do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, a isenção prevista abrange a contribuição previdenciária do trabalhador, a patronal, o Seguro Acidente do Trabalho – SAT e Sistema 'S'.

3. Quanto à contribuição de terceiros, essa tem natureza parafiscal, e não previdenciária, e, portanto, não está prevista na isenção do acordo previdenciário. No entanto, o fato gerador de algumas dessas contribuições atrela-se a eventos que envolvem unicamente segurados do Regime Geral de Previdência Social. Para todos os efeitos, para a correta avaliação de incidência desse tributo, deve-se observar a redação específica da contribuição.

4. Relativamente à forma de preenchimento da Guia de Fundo de Garantia e Informações Previdenciárias – GFIP para trabalhadores em deslocamento temporário abrangido por acordos internacionais no Brasil, com direito ao FGTS, mas vinculado ao país de origem, o Manual da GFIP, no Capítulo II, orienta o enquadramento do empregado na categoria '3'. O diretor não empregado, que não recolha FGTS, não deve ser inserido na GFIP.

5. Ressaltamos que todas as orientações acima são para os trabalhadores que possuam o certificado de deslocamento emitido pelo Organismo de Ligação no exterior."

Assim, não é devida contribuição previdenciária do segurado nem a cota patronal do empregador, bem como contribuições para o sistema "S". Contudo, pela natureza trabalhista, é devido FGTS caso a prestação de serviços ocorra no Brasil mediante vínculo empregatício.

Conclusão

O instituto do deslocamento temporário é deveras importante nas relações comerciais entre países que possuem acordo internacional de previdência social

e encontra respaldo constitucional no art. 4º, inciso IX, da Constituição da República: cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

Pela regra da proporcionalidade do valor do benefício pautado em acordo internacional, não é vantajosa ao trabalhador a bitributação, isto é, a incidência de contribuições previdenciárias tanto no regime previdenciário do país de origem como no do país em que o trabalhador se encontra deslocado.

Já para a empresa, a obtenção de certificado de deslocamento temporário pode significar considerável redução de custos, com a isenção das contribuições sociais destinadas ao país onde seu empregado se encontra deslocado.

Contudo, deve a empresa do trabalhador conhecer as regras do deslocamento temporário, bem como o procedimento para emissão do certificado, conforme detalhado no presente estudo.

Referências bibliográficas

PASTOR, José Manoel Almansa. **Derecho de la Seguridad Social**. Madri: Tecnos, 1979.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. 7. ed. São Paulo: Ltr, 2017.

Notas

1. Além disso, aguardam ratificação pelo Congresso Nacional os acordos do Brasil com os seguintes países: Bulgária, Estados Unidos e Suíça. Também aguarda referendo legislativo a Convenção Multilateral de Segurança Social da Comunidade de Países de Língua Portuguesa – CPLP, que abrange Brasil, Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Guiné Equatorial, Moçambique, São Tomé e Príncipe e Timor Leste. Prontos para serem assinados e encaminhados para o referendo legislativo encontram-se os acordos internacionais com Israel e Moçambique. Ademais, o Brasil atualmente se encontra em negociação para acordos internacionais com Índia, Áustria, República Tcheca e Ucrânia.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

SOARES, João Marcelino. Expatriados e deslocamento temporário: não incidência de contribuição previdenciária. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 81, dez. 2017. Disponível em: <
http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao081/Joao_Marcelino.html>.
Acesso em: 18 jan. 2018.

**Voltar para o índice da
Revista 81**

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA
4ª REGIÃO — EMAGIS